

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Radovana Havelce a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **Gerhard Horejsek a spol., s.r.o.**, se sídlem Královdvorská 1081/16, Praha 1, zast. JUDr. Pavlem Kavínkem, advokátem se sídlem Královdvorská 1081/16, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 9. 2015, č. j. 31353/15/5100-41459-711438, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 16. 2. 2017, č. j. 30 Af 89/2015 - 84,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádnému z účastníků **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

[1] Včas podanou kasační stížností napadla žalobkyně v záhlaví uvedený rozsudek Krajského soudu v Brně, jímž byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 9. 2015, č. j. 31353/15/5100-41459-711438. Tímto rozhodnutím žalovaný podle § 18 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen *„daňový řád“*), delegoval místní příslušnost k výkonu správy všech daní žalobkyně s výjimkou daně z nemovitých věcí a daně z nabytí nemovitých věcí z Finančního úřadu pro hlavní město Prahu na Finanční úřad pro Ústecký kraj, a to s účinností od 21. dne kalendářního měsíce následujícího po měsíci, v němž bylo toto rozhodnutí oznámeno.

[2] Po posouzení věci krajský soud konstatoval, že žalovaný delegoval místní příslušnost ke správě daní na základě kritéria účelnosti. Účelnost delegace popsal jako neurčitý právní pojem, a při jeho výkladu poukázal na komentářovou literaturu. Dospěl přitom k závěru, že pojem *„účelnost"* je nezbytné vykládat s ohledem na obsah základních zásad správy daní (zejména zásady přiměřenosti, zákazu zneužití pravomoci, předvídatelnosti a klientského přístupu). Poukázal také na rozsudky Městského soudu v Praze ze dne 4. 4. 2016, č. j. 3 Af 27/2013 - 51, a ze dne 12. 4. 2016, č. j. 3 Af 28/2013 - 45, a uvedl, že důvodem k delegaci místní příslušnosti správy daní může být i skutečnost, že k reálné ekonomické činnosti daňového subjektu dochází na jiné adrese, než která je uvedena v obchodním rejstříku. Zároveň však doplnil, že místní příslušnost nelze delegovat paušálně v důsledku existence tzv. virtuálních sídel, aniž by se správce daně řádným způsobem seznámil s důvody jejich existence. Nikoliv každá ekonomická činnost totiž vyžaduje trvalé kancelářské či provozní prostory.

[3] Žalobkyně podle krajského soudu nezpochybnila, že má v živnostenském rejstříku zapsáno celkem třináct provozoven, z toho dvanáct v Ústeckém kraji a jednu v Libereckém kraji, že v těchto provozovnách reálně vykonává svoji činnost a že tyto provozovny jsou také místem výkonu práce všech jejích 189 zaměstnanců. I s ohledem na samotný obsah předmětu činnosti žalobkyně, kterým je dle informací z obchodního rejstříku prodej nových a ojetých automobilů, opravy silničních vozidel, prodej stavebního a hutního materiálu aj., je zcela logické, že tyto činnosti nemohou probíhat v jejím administrativním sídle, tj. v pronajaté kanceláři v budově nacházející se v centru hl. m. Prahy. Krajský soud nepřisvědčil námitce, že sídlo žalobkyně zapsané v obchodním rejstříku je místem, kde vyvíjí ekonomickou činnost, realizuje vedení společnosti a přechovává účetní doklady. V této souvislosti poukázal na své dřívější rozsudky ze dne 17. 8. 2016, č. j. 62 Af 60/2015 - 37, ze dne 11. 7. 2016, č. j. 30 Af 44/2014 - 30, a ze dne 7. 10. 2016, č. j. 30 Af 32/2015 - 42, a na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 10. 2016, č. j. 1 As 230/2016 - 18, a uvedl, že při rozhodování o delegaci místní příslušnosti k výkonu správy daní podle § 18 odst. 1 daňového řádu je podstatné právě místo reálného každodenního chodu daňového subjektu s ohledem na oblast jeho činnosti. V posuzované věci je tedy rozhodná skutečnost, kterou nerozporovala ani žalobkyně, že každodenní chod podnikatelské činnosti zajišťuje prostřednictvím zaměstnanců ve svých dvanácti provozovnách v Ústeckém kraji a jedné provozovně v Libereckém kraji. Případné obchodní aktivity v pražském sídle mohou mít své opodstatnění z hlediska celkového úspěchu podnikání, to však s ohledem na předmět činnosti žalobkyně nic nemění na výše uvedeném závěru.

[4] Krajský soud tedy dospěl k závěru, že došlo k naplnění kritéria účelnosti pro delegaci místní příslušnosti ke správě daní, a neshledal tak důvod k provedení žalobkyní navržených listinných důkazů. Žalobkyni dle soudu nic nebrání, aby si v obchodním rejstříku ponechala dosavadní formální sídlo. Z hlediska hospodárného fungování a výkonu daňové správy je však zásadní, aby *„daňové sídlo"* žalobkyně bylo místem provozu, kde může daňová správa provádět místní šetření či daňové kontroly, kde může být v bezprostředním kontaktu s daňovým subjektem a kde může v reálném provozu ověřovat potřebné skutečnosti a výkon podnikatelské činnosti.

[5] Krajský soud se dále neztotožnil s námitkami žalobkyně směřujícími proti relevantnosti provedených důkazů a přezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí.

Uvedl, že v daném případě je nerozhodné, zda místní šetření ze dne 29. 4. 2015 bylo prováděno pro daňový subjekt KAVINEK & partneři, v.o.s., advokátní kancelář, či pro žalobkyni, jelikož není sporné, že tato obchodní společnost žalobkyni poskytuje na základě smlouvy o podnájmu kancelářské prostory. Odmítl, že by z napadeného rozhodnutí nebylo možné seznat, koho žalovaný míní, když pojednává o *„daňovém subjektu“*. Z povahy věci je totiž zřejmé, že míní žalobkyni. Žalobkyni naopak přisvědčil v tom, že v úředním záznamu o místním šetření chybí údaj, v jakém konkrétním časovém úseku správce daně prováděl místní šetření v jejím sídle v Praze. Podle jeho názoru však toto dílčí pochybení procesního rázu nemá vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Na závěrech žalovaného podle krajského soudu nemohly nic změnit ani námitky žalobkyně, že správce daně neprováděl šetření v prostorách budovy, ale pouze pořizoval fotodokumentaci u vchodu, včetně schránek a informačních tabulí. Z hlediska efektivního výkonu daňové správy je zásadní, kde probíhá reálný výkon podnikatelské činnosti, a ani žalobkyně nezpochybnila, že se tak děje v provozovnách v působnosti Finančního úřadu pro Ústecký kraj. Ze stejných důvodů neobstojí ani námitky žalobkyně proti úřednímu záznamu o místním šetření v provozovnách v Terezíně. Krajský soud sice přisvědčil žalobkyni, že v úředním záznamu chybí identifikace zaměstnance, se kterým hovořila úřední osoba provádějící místní šetření, a že z žádné konkrétní skutečnosti nelze dovodit, že v kanceláři měl být přítomen jednatel, to však v situaci, kdy žalobkyně nerozporovala, že v této provozovně dochází k reálnému výkonu její podnikatelské činnosti, není pochybením, které by mohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí žalovaného. Žalobkyně sice zpochybnila závěry žalovaného ohledně místa, kde se nacházejí její účetní doklady, respektive, kde dochází k jejich archivaci, žalovaný však tyto úvahy předestřel jen podpůrně. Nadto, s ohledem na současné technické možnosti komunikace je nerozhodné, kde se účetní doklady žalobkyně fyzicky nacházejí. K argumentaci žalobce ohledně trvalého pobytu obou jednatelů žalobkyně pak krajský soud uvedl, že byla užita podpůrně, neboť svědčí o návaznosti aktivit žalobkyně a její podnikatelské činnosti na Ústecký kraj. Dosažitelnost jednatelů žalobkyně přitom představuje důležitou okolnost z hlediska účelné správy daní, takže ani v tomto ohledu nelze žalovanému ničeho vytknout.

[6] K námitce, že v posuzované věci došlo ke zneužití pravomoci, krajský soud konstatoval, že správce daně před podáním podnětu nebyl povinen zjistit nedostatky, jiné obtíže či absenci součinnosti ze strany žalobkyně. Krajský soud se neztotožnil ani s námitkou, že delegací místní příslušnosti bylo porušeno právo žalobkyně na zákonného soudce. Zákon totiž předpokládá možnost stanovit místní příslušnost odchylně od obecné úpravy obsažené v § 13 daňového řádu, přičemž k delegaci v posuzované věci nedošlo svévolně.

[7] Proti tomuto rozsudku podala žalobkyně (dále jen *„stěžovatelka“*) kasační stížnost, a to z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen *„s. ř. s.“*). V ní namítala, že i podle krajského soudu představuje *„účelnost delegace“* neurčitý právní pojem. Podle odborných komentářů je kritérium účelnosti naplněno například tehdy, pokud se sídlo právnické osoby zapsané ve veřejném rejstříku liší od místa skutečného sídla, tj. místa, v němž právnická osoba skutečně vykonává svou činnost, respektive místa, z něhož je skutečně řízena. Z komentářové literatury podle stěžovatelky vyplývá, že reálná ekonomická činnost zahrnuje primárně obchodní vedení

společnosti realizované statutárním orgánem. Na tom nemůže nic změnit ani fakt, že dílčí činnosti společnost realizuje na jiných místech. Krajský soud měl podle stěžovatelky zkoumat, odkud řídila své činnosti a kde měla obchodní vedení. V tomto směru však krajský soud neprováděl žádné dokazování, a proto pochybil.

[8] Krajský soud podle stěžovatelky rovněž pochybil, když se nezabýval otázkou, jaký podíl ekonomické činnosti stěžovatelka vykonává ve svých provozovnách ve vztahu k celkové ekonomické činnosti, respektive, zda se jedná o majoritní podíl. Závěr, že stěžovatelka vykonává majoritní ekonomickou činnost v provozovnách nacházejících se mimo sídlo zapsané v obchodním rejstříku, nelze dovozovat pouze z počtu těchto provozoven a v nich pracujících zaměstnanců, neboť obchodní aktivity probíhající v rejstříkovém sídle mohou mít své opodstatnění z hlediska celkového úspěchu podnikání. Stěžovatelka nezpochybnila, že její provozovny skutečně fungují, nicméně uvedla, že stejně tak funguje i reálný provoz a řízení společnosti z rejstříkového sídla, což je jedním z rozhodujících faktorů ekonomické činnosti. V této souvislosti poukázala na listinné důkazy, které předložila krajskému soudu, jakož i na své žalobní námitky a repliku k vyjádření žalovaného. Krajský soud podle stěžovatelky pochybil, když navržené důkazy neprovedl. Důkazy, které shromáždil žalovaný, mají toliko podpůrný charakter a vykazují procesní nedostatky, které shledal i soud. S ohledem na uvedené závěry navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[9] Ve vyjádření ke kasační stížnosti žalovaný odkázal na žalobou napadené rozhodnutí, spisový materiál, vyjádření k žalobě a na rozsudek krajského soudu. Poukázal také na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 10. 2016, č. j. 1 As 230/2016 - 18, a vysvětlil, že z hlediska účelnosti delegace místní příslušnosti je sice důležité, z jakého místa je daňový subjekt skutečně a reálně řízen, nicméně rozhodující je, kde dochází k reálnému, každodennímu chodu daňového subjektu s ohledem na oblast jeho činnosti. Podle žalovaného je zřejmé, že krajský soud vycházel při hodnocení sporu ze spisového materiálu a dále zejména ze skutečnosti, že stěžovatelka nezpochybnila reálný výkon své činnosti v provozovnách v Ústeckém a Libereckém kraji. S návrhy na provedení důkazních prostředků se pak krajský soud dle názoru žalované vypořádal na str. 7 a 8, když uvedl, z jakých důvodů k provádění dokazování nepřistoupil. Závěrem žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

[10] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. vázán rozsahem a důvody, které stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[11] Kasační stížnost není důvodná.

[12] Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2016, č. j. 1 As 230/2016 - 18, se podává, že „[s]*právní orgán rozhodující o delegaci místní příslušnosti správce daně z důvodu účelnosti (§ 18 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu) zkoumá zejména, zda realizace podnikatelských aktivit probíhá v místě formálního sídla daňového subjektu, v místě jeho provozovny či jinde, resp. o jaký druh podnikatelských aktivit se jedná. Je možné delegovat místní příslušnost na správce daně se sídlem blíže místu reálného podnikání daňového subjektu, pokud bude následně správa daní efektivnější a hospodárnější pro daňový subjekt i pro správce*

daně.“ Místem realizace podnikatelských aktivit přitom primárně není místo, odkud dochází k obchodnímu vedení společnosti statutárním orgánem, jak nastínila stěžovatelka v kasační stížnosti, nýbrž místo, kde dochází k reálnému každodennímu chodu daňového subjektu s ohledem na oblast jeho činnosti. Právě tato okolnost totiž nejlépe svědčí o účelnosti delegace podle § 18 daňového řádu ve vztahu k plnění vzájemných práv a povinností mezi správcem daně a daňovým subjektem. Kromě toho, daňový subjekt může s ohledem na současný technologický stav komunikačních prostředků změnit místo svého obchodního vedení relativně snadno, zatímco místo každodenního podnikání, zvláště pokud spočívá v technicky náročnějších činnostech a vyžaduje tak náročnější zázemí, lze považovat za stálejší.

[13] Stěžovatelce lze dát za pravdu, že z úředního záznamu o místním šetření provedeného dne 29. 4. 2015 nelze zjistit, zda na adrese jejího sídla zapsaného v obchodním rejstříku realizuje určité činnosti. Z uvedeného úředního záznamu, respektive z jeho fotografických příloh, však vyplývá, že stěžovatelka sídlí v prostorách advokátní kanceláře KAVINEK & partneři, v.o.s., a to ve čtvrtém patře budovy. Z povahy věci je vyloučeno, aby v těchto prostorách realizovala svou každodenní podnikatelskou činnost, která podle obchodního rejstříku spočívá zejména v prodeji nových a ojetých automobilů, opravě silničních vozidel a prodeji stavebního a hutního materiálu, a to i s ohledem na skutečnost, že podle přílohy č. 1 k vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti stěžovatelky žádný z jejích zaměstnanců nemá místo výkonu práce v Praze, v místě jejího sídla bylo ke dni 29. 4. 2015 přihlášeno dalších 40 daňových subjektů a sama stěžovatelka na svých webových stránkách uvádí jako kontaktní adresy v Litoměřicích, v České Lípě, v Roudnici nad Labem a v Děčíně.

[14] Z úředního záznamu o místním šetření provedeném dne 28. 1. 2015 na provozovnách v Terezíně vyplývá, že stěžovatelka vykonává každodenní podnikatelskou činnost na adrese těchto svých provozoven, což v průběhu celého řízení nikterak nezpochybnila. Naopak sama potvrdila, že její každodenní podnikatelská činnost probíhá na jejích provozovnách v Ústeckém a Libereckém kraji, kde jsou také zaměstnáni všichni její zaměstnanci. V posuzované věci tedy nebylo relevantní, zda stěžovatelka vykonává nějaké činnosti i na adrese svého sídla v Praze, popřípadě, o jaké činnosti se jedná. Je totiž zřejmé, že se nemůže jednat o každodenní činnost v rámci předmětu jejího podnikání, neboť vykonávání této činnosti není v budově jejího sídla fakticky možné.

[15] V projednávané věci pak není podstatná ani skutečnost, jaký podíl ekonomické činnosti stěžovatelka vykonává ve svých provozovnách ve vztahu k celkové ekonomické činnosti, resp. zda se jedná o majoritní podíl. Jak již bylo uvedeno, je totiž rozhodné, kde dochází k reálnému každodennímu chodu daňového subjektu s ohledem na oblast jeho činnosti. Krajský soud tak neměl důvod zabývat se touto otázkou. Podle Nejvyššího správního soudu tak krajský soud nepochybil ve své právní argumentaci, přičemž stěžovatelkou navržené důkazy nebyly k objasnění právně relevantního skutkového stavu věci potřebné.

[16] S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že napadený rozsudek Krajského soudu v Brně je zákonný. Kasační stížnost proto podle § 110 odst. 1, *in fine*, s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

[17] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovaný správní orgán náhradu nákladů výslovně neuplatnil a Nejvyšší správní soud ani ze spisu neshledal, že by mu vznikly náklady překračující běžnou administrativní činnost. Soud proto nepřiznal náhradu nákladů řízení žádnému z účastníků.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 8. srpna 2018

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu